

Audience publique du 25 mars 2010

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... sàrl,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24342 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2008 par Maître François Moyse, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom et pour compte de la société à responsabilité limitée ... sàrl, établie et ayant son siège social à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1^{er} février 2008 rejetant comme non fondée sa réclamation introduite le 23 juillet 2007 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal, établis tous les deux pour l'année 2002 en date du 16 mai 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2008 par Maître François Moyse pour compte de la société à responsabilité limitée ... sàrl ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Magali Duffit, en remplacement de Maître François Moyse, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement ... Lick en leurs plaidoiries respectives.

A la suite du dépôt en date du 6 février 2007 de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2002, datée toutefois au 15 juin 2003, le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », sollicite, par courrier du 1^{er} mars 2007, de la part de la société à responsabilité limitée ... sàrl, ci-après dénommée la « société ... », des pièces voire des renseignements sur le détail de certains comptes courants, sur un problème de TVA non déductible, sur une provision pour frais de liquidation, sur une commission de- euros, ainsi que sur des honoraires d'avocat, la société ... ayant pris position par rapport à cette demande de renseignements par un courrier adressé au bureau d'imposition le 28 mars 2007.

La société ... fut informée par un courrier du bureau d'imposition du 20 avril 2007, conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », que ledit bureau envisageait de procéder à différents redressements concernant les informations contenues dans la déclaration fiscale précitée portant sur l'année 2002, ces redressements portant sur une retenue sur revenus de capitaux d'un montant de ... euros, la non-déductibilité d'un montant payé au titre de la TVA de ... euros, une provision pour frais de liquidation de- euros, une commission payée à la société à responsabilité limitée ... d'un montant de- euros ainsi qu'une note d'honoraires payée à un cabinet d'avocats d'un montant de- euros.

Par courrier du 8 mai 2007, la société ... prit position par rapport à la proposition de redressement du bureau d'imposition telle que figurant dans le courrier précité du 20 avril 2007.

En date du 16 mai 2007, le bureau d'imposition émit, d'une part, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002, renseignant comme commentaire concernant l'imposition ce qui suit : « *distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* », en précisant encore que l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : « *imposition établie suivant notre lettre du 20.4.2007. Votre courrier du 9.5.2007 ne contient pas d'éléments nouveaux qui permettraient au bureau d'imposition de revenir sur le projet d'imposition du 20.4.2007* », et, d'autre part, le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année 2002, ledit bulletin renseignant comme commentaire en ce qui concerne le détail de l'établissement de la base d'assiette globale ce qui suit : « *imposition établie suivant notre lettre du 20.4.2007. Votre courrier du 9.5.2007 ne contient pas d'éléments nouveaux qui permettraient au bureau d'imposition de revenir sur le projet d'imposition du 20.4.2007* ».

Par courrier du 12 juillet 2007, la société ... introduisit une réclamation auprès du bureau d'imposition contre les bulletins d'impôt précités ayant trait à l'année 2002. Ladite réclamation donna lieu à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », du 1^{er} février 2008, libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 23 juillet 2007 par le sieur ..., associé-gérant, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2002, tous émis le 16 mai 2007 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2002 a été critiqué à l'aide de moyens qui visent le bulletin de la base d'assiette y afférent ; qu'en application du paragraphe 5 de la 2^e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR. 13 (cf. paragraphe 7 GewStG), le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002 se trouve affecté d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant que si l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce ni avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la déduction de certains postes des dépenses d'exploitation déclarées lors de l'année d'imposition 2002 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la requérante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en vertu de ses statuts, la réclamante a pour objet social l'exploitation d'un café, d'un restaurant, d'un hôtel ainsi que toute autre activité y relative ;

Considérant que le sieur ... est l'associé unique détenant l'intégralité des parts sociales depuis le 16 septembre 1997 ;

Considérant que le bureau d'imposition a refusé de déduire les dépenses d'exploitation suivantes :

- un montant de ... euros de taxe sur la valeur ajoutée,*
- une dotation à une provision pour frais de liquidation de ... euros,*
- une commission de ... euros,*
- ainsi que des honoraires d'avocat de ... euros ;*

Considérant qu'il ressort encore du dossier fiscal que le bureau d'imposition a refusé l'immunisation d'une plus-value sur un immeuble en vertu de l'article 169 L.I.R. ;

I.

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les montants réintégrés au revenu imposable par le bureau d'imposition constituent des dépenses d'exploitation en vertu de l'article 45 L.I.R. ;

en ce qui concerne la provision pour frais de liquidation

Considérant qu'au cours de l'année litigieuse, la réclamante a procédé à la création d'une provision pour frais de liquidation de ... euros ;

Considérant que d'après le principe de prudence inscrit à l'article 235, (1) c de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, il doit être tenu compte lors de l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels de tous les risques prévisibles et de toutes les pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date clôture du bilan et la date à laquelle il est établi ;

Considérant qu'en droit commercial, la liquidation des sociétés est régie par les dispositions des articles 141 à 151 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;

qu'aux termes de l'article 141 de cette loi, les sociétés commerciales sont, après leur dissolution, réputées exister pour leur liquidation ; que toutes les pièces émanées d'une société dissoute mentionneront qu'elle est en liquidation ;

Considérant qu'après la détermination du mode de liquidation, les liquidateurs nommés par l'assemblée générale des associés procéderont à la liquidation des actifs sociaux ;

Considérant encore que les articles 9 et 151 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales exigent la publication de la clôture de la liquidation comme des autres actes, extraits d'actes ou indications dont la loi prescrit la publication au Mémorial, Recueil des Sociétés et Associations ;

que les actes ou extraits d'actes ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de la publication au Mémorial, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance ;

Considérant que la dernière publication en relation avec la réclamante au Mémorial, Recueil des Sociétés et Associations, a eu lieu au cours de l'année 2000 et concerne la publication de son bilan au 31 décembre 1998 ;

Considérant à titre superfétatoire qu'en vertu de l'article 179 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, une société à responsabilité limitée peut avoir un associé unique lors de sa constitution, ainsi que par la réunion de toutes ses parts en une seule main ; que la réunion de toutes les parts entre les mains d'une seule personne n'entraîne pas la dissolution de la société ;

Considérant qu'en l'occurrence, la réclamante reste à défaut de fournir des preuves quant à l'existence d'éventuels passifs en relation avec sa liquidation ;

que le moyen de la réclamante que la mise en liquidation par acte notarié ait été retardée par le refus du bureau d'imposition de procéder à l'imposition de l'année litigieuse, n'est pas concluant ;

qu'il résulte du dossier fiscal que les déclarations fiscales de l'année 2002 n'ont été remises qu'en date du 6 février 2007 ;

en ce qui concerne la commission de ... euros

Considérant que la réclamante allègue que la commission d'un montant de ... euros qu'elle veut faire valoir lors de l'année d'imposition litigieuse, serait en relation avec la vente de l'hôtel exploité ;

*Considérant que suite à une mesure d'instruction du bureau d'imposition, la réclamante a produit en date du 29 mars 2007 une copie de la facture y relative ;
que la facture datée du 29 avril 2002 a été émise par une société à responsabilité limitée dénommée « ... », avec siège social à L-... ;
qu'au cours de l'année litigieuse, une société à responsabilité limitée avec une telle dénomination sociale n'existait pas ;
qu'il résulte cependant d'une publication au Mémorial, Recueil des Sociétés et Associations, qu'une société à responsabilité limitée dénommée « ... » a changé sa dénomination sociale en « ... » en date du 16 décembre 2003 ;*

*Considérant que la réclamante de même que la société à responsabilité limitée « ... » sont soumises aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (telle qu'elle a été modifiée par la suite), des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;
qu'une comptabilité est régulière au fond lorsque toutes les opérations et le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés d'une façon complète et exacte ;
que l'article 187 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales requiert en plus que tous les actes, factures, annonces, publications, lettres, notes de commande et autres documents émanés des sociétés à responsabilité limitée contiennent entre autres leur dénomination sociale ;
qu'il résulte de ce qui précède que la facture produite en guise de motivation laisse des doutes quant au principe de la continuité et à la sincérité des écritures comptables ;*

*Considérant en outre que le montant des commissions usuelles entre tiers lors de la vente d'immeubles s'élève en principe à 3% augmenté de la taxe sur la valeur ajoutée de 12% ;
qu'en l'occurrence, la commission obtenue par rapport au prix réalisé de ... euros lors de la vente de l'immeuble ayant servi à l'exploitation hôtelière, s'élève à 14,41% ;
que l'associé unique de la société à responsabilité limitée « ... » et l'associé unique de la réclamante sont une seule et même personne ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 164, alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;
que tant les avantages directs qu'indirects peuvent donc constituer une distribution cachée de bénéfices ;*

que l'avantage indirect dont a bénéficié la réclamante tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a majoré le revenu imposable de ladite commission ;

en ce qui concerne les honoraires d'avocat et la taxe sur la valeur ajoutée

Considérant que le bureau d'imposition a encore refusé de déduire un montant de ... euros représentant des honoraires d'avocat ainsi qu'un montant de ... euros de taxe sur la valeur ajoutée ;

Considérant qu'en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, la réclamante expose qu'il s'agit d'un montant concernant les années 1999 à 2001 non remboursé par l'administration de l'enregistrement « pour des raisons inconnues » ;

qu'en règle générale, la taxe sur la valeur ajoutée ne se répercute pas sur le compte de résultat ; que dans certains cas la taxe sur la valeur ajoutée peut néanmoins constituer une dépense d'exploitation déductible ;

qu'en l'espèce, il n'a pas pu être établi par la réclamante que le montant de ... euros ne concerne pas de taxe sur la valeur ajoutée sur des prélèvements de biens comme l'avait admis le bureau d'imposition ; qu'un tel montant de taxe sur la valeur ajoutée ne constitue jamais une dépense d'exploitation déductible (article 12 numéro 3b) L.I.R.) ;

Considérant qu'en ce qui concerne les honoraires d'avocat de ... euros, la réclamante se borne à indiquer que ceux-ci seraient également en relation avec la cession de l'hôtel-restaurant ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal qu'en tant que mesure d'instruction, une lettre avait été notifiée à la réclamante en date du 1^{er} mars 2007 ; que cette mesure a été destinée à recueillir des pièces justificatives, des décomptes TVA ainsi que des preuves de paiement en relation avec les dépenses d'exploitation précitées ;

Considérant qu'en cours d'instance, la requérante a fait savoir que les honoraires d'avocat de ... euros représentent un montant provisionné et que la facture définitive des honoraires d'avocat s'élève à ... euros ;

que la pièce justificative produite en cours d'instance porte la date du 28 décembre 2007 et concerne des frais et honoraires prestés pendant la période de novembre 1998 à décembre 2007 dans le cadre d'une affaire « c/consorts ... » ;

que la pièce produite indique encore que les honoraires facturés ont été fournis sur base d'une convention du 22 juillet 2002 ;

que le destinataire du mémoire ne ressort en aucune manière de la pièce produite ;

Considérant que c'est ainsi que la réclamante demande la déduction de commissions et d'honoraires en relation avec la cession de l'hôtel anciennement exploité d'un montant total de ... euros alors que le prix de vente réalisé n'a atteint que ... euros ;

*Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;
que faute d'éléments probants ou simplement concluants, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée éventuellement déductible ainsi que le montant des honoraires d'avocats sont estimés à 0 (zéro) euro ;*

II.

Considérant qu'aux termes de l'article 169 alinéa 6 L.I.R., une plus-value réalisée sur l'immeuble comprise dans le bénéfice de liquidation d'une société de capitaux peut être immunisée sur demande à concurrence de l'excédent de la valeur comptable réévaluée sur la valeur comptable ;

Considérant qu'il a déjà été établi en l'occurrence que la preuve de la mise en liquidation de la réclamante au cours de l'année litigieuse ou au cours d'une année antérieure n'a pas été produite ;

*Considérant que par conséquent il n'y a pas lieu de déterminer et d'imposer un bénéfice de liquidation en vertu de l'article 169 L.I.R. ;
que la demande de l'immunisation partielle de la plus-value réalisée sur l'immeuble est donc à refuser ;*

Considérant que pour le surplus, l'imposition au titre de l'année d'imposition 2002 est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'a d'ailleurs pas été contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme ;

les rejette comme non fondées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2008, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la reformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 1^{er} février 2008.

Le délégué du gouvernement soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours en ce qu'il cumule un recours en réformation et un recours en annulation, alors qu'« une bonne administration de la loi » s'opposerait à la recevabilité d'une telle requête collective. En effet, les deux recours seraient incompatibles, car ils ne procéderaient pas de la même cause, n'auraient pas le même objet et reposeraient sur des moyens juridiques fondamentalement différents.

La demanderesse fait valoir à cet égard que son recours serait formulé principalement sur base d'une demande en réformation et subsidiairement sur base d'une demande en annulation. Ainsi, si le recours en réformation était irrecevable, le recours en annulation resterait recevable, de sorte que le fait d'avoir inclus les deux demandes dans une même requête ne porterait pas à conséquence et respecterait les principes d'une bonne administration de la justice.

La demanderesse ayant articulé les deux demandes par ordre de subsidiarité, c'est-à-dire que le recours a été formulé principalement en tant que demande en réformation et seulement subsidiairement en tant que demande en annulation, il ne saurait être question de requête collective ni de cumul de deux demandes différentes, le tribunal n'étant appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation. Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité laisse d'être fondé.

Finalement, force est encore de constater que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt commercial communal et un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse reproche tout d'abord au directeur de ne pas avoir fait droit à sa réclamation tendant à voir retenir une provision pour frais de liquidation au titre des dépenses d'exploitation, qui devrait pouvoir être déduite au titre de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « LIR ». La demanderesse soutient qu'une liquidation aurait effectivement été prévue, mais que sa réalisation aurait pris du retard. Elle estime en outre que le fait de prévoir une provision pour frais de liquidation, qui constituerait une simple écriture comptable prévisionnelle, constituerait une mesure de prudence, étant entendu que dans la mesure où il ne s'agirait que d'une provision comptable, une fois que les frais réels de liquidation seraient connus, ladite provision disparaîtrait forcément de ses comptes.

Le délégué du gouvernement soutient qu'une provision ne serait admise du point de vue fiscal qu'à condition que les risques que ladite provision est censée couvrir ont pris naissance au cours de l'exercice fiscal en question, même si ces risques ne sont connus définitivement qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi, c'est-à-dire au début de l'exercice suivant celui en cause, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, étant donné qu'aucune liquidation n'aurait suivi « *de près ou de loin* » l'année fiscale litigieuse.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse conteste l'argumentation développée par le représentant étatique, en soutenant au contraire que le contribuable serait seul juge de l'opportunité d'une dépense ainsi que de son importance, de sorte que l'administration ne pourrait pas la contester. Elle estime encore que le fait de prévoir, à l'époque, une provision pour frais de liquidation aurait été justifié, étant donné qu'au cours de l'année 2002 en cause, le gérant aurait effectivement envisagé la mise en liquidation de la société, même si aucune liquidation n'aurait eu lieu à ce jour, en considération de ce que le gérant désire « *finalement* » poursuivre son activité.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement soutient que pour qu'une provision puisse être valablement inscrite dans les comptes annuels se rapportant à une année fiscale déterminée, il est nécessaire que ladite provision tire sa cause de l'année fiscale en question. Il échet en effet de rappeler que les provisions pour dettes et charges ont pour objectif de faire face à des dettes incertaines et à des charges d'exploitation que des événements en cours rendent probables et de rattacher ces dettes et charges à l'exercice auquel elles sont imputables du point de vue économique.

En l'espèce toutefois, il ne ressort d'aucun élément ni d'aucune pièce du dossier qu'au cours de l'année fiscale 2002, il avait été décidé, ou même seulement envisagé, de mettre la demanderesse en liquidation. Partant, à défaut de cause permettant de justifier la provision litigieuse, celle-ci n'est pas fondée, de sorte qu'il n'y a pas lieu de la prendre en considération. Aucun reproche ne saurait partant être fait au directeur de ne pas avoir retenu la provision litigieuse de- euros pour frais de liquidation, de sorte que ce premier moyen est à écarter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, la demanderesse critique la décision directoriale litigieuse en ce qu'il n'a pas été fait droit à sa demande tendant à voir déduire en tant que frais d'exploitation une somme de ... euros payée à titre de commission à la société à responsabilité limitée ... sàrl, agissant sous le nom commercial ... au cours de l'année 2002 et ayant changé de dénomination en l'année 2003 pour prendre celle de Elle fait état de ce que cette commission aurait été destinée à rémunérer des services « *de recherche et de mise en relation* » qui lui auraient été fournis dans le cadre de la vente d'un immeuble et de ses dépendances, dans lequel se serait trouvé l'hôtel exploité par elle. La demanderesse entend encore s'opposer à la conclusion à laquelle a abouti le directeur suivant laquelle ladite commission serait anormalement élevée par rapport à celles habituellement versées dans le cadre de ventes d'immeubles, en soutenant que cette commission représenterait une rémunération qui aurait été librement négociée entre les parties sans qu'elle puisse faire l'objet d'un contrôle de l'administration fiscale, d'autant plus que ladite commission se verrait imposée dans le chef de son bénéficiaire. Elle fait encore soutenir que le taux de 3% retenu par le directeur comme étant celui habituellement appliqué pour ce type de commission ne reposerait sur aucun critère précis, de sorte qu'il ne saurait pas lui être opposé. Enfin, elle s'oppose à la qualification de distribution cachée de bénéfices retenue par le directeur au sujet du versement de ladite commission, en rappelant sa position suivant laquelle le taux de ladite commission n'aurait rien d'anormal puisqu'elle aurait été librement négociée entre parties. Cette commission devrait partant être retenue au titre des dépenses d'exploitation.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement s'oppose à la déduction de la somme de ... euros au titre des dépenses d'exploitation de la demanderesse, en concluant également sur ce point-ci à la confirmation de la décision directoriale sous examen.

En effet, s'il est vrai qu'il ressort du compte de profits et pertes pour l'année 2002 de la demanderesse qu'un « *hôtel* » a été vendu pour un montant de ... euros, que suivant le même compte de profits et pertes, la société à responsabilité limitée ... a bénéficié d'une commission de ... euros, que la demanderesse déclare avoir versée en relation avec la vente de l'hôtel précité, et qu'une facture a été émise le 29 avril 2002 par une société à responsabilité limitée ..., qui aurait antérieurement porté la dénomination de « ... sàrl », ladite facture mentionnant comme prestation fournie celle de « *vente de l'hôtel-restaurant ..., commission sur* », avec la date du 28 décembre

2002, il ne ressort d'aucune pièce et d'aucun élément du dossier que ledit bénéficiaire de la commission litigieuse soit effectivement intervenu dans le cadre de la vente de l'immeuble en question, de sorte qu'au regard des contestations afférentes de la part de l'Etat, la réalité de l'opération sous-jacente au paiement de ladite commission n'a pas été établie. Il est dans ce contexte indifférent de savoir si le bénéficiaire de ladite commission a effectivement porté celle-ci à son compte de profits et pertes, tel que cela ressort des pièces versées en cause. Ainsi, non seulement la réalité des activités d'intermédiaire du bénéficiaire de ladite commission n'est pas établie en cause, mais il échet encore de constater que les associés uniques tant de la demanderesse que du bénéficiaire de la commission constituent une seule et même personne. Il s'ensuit que le directeur a, à bon droit, pu conclure, au vu de l'ensemble de ces éléments, à une distribution cachée de bénéfices, en refusant la qualification de dépense d'exploitation que la demanderesse souhaitait voir retenue dans le cadre de son imposition pour l'année 2002. Il y a partant lieu de rejeter ce deuxième moyen pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, la demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir retenu sa réclamation dans la mesure où elle tendait à voir déduire une somme de ... euros au titre des dépenses d'exploitation pour une provision constituée au cours de l'année 2002 afin de couvrir les honoraires d'une étude d'avocats chargée de procéder au recouvrement d'une créance qu'elle détenait à l'encontre des anciens propriétaires de l'hôtel qui faisait partie de son fonds de commerce. Elle fait dans ce contexte état de ce que la créance aurait par la suite pu être recouvrée par ladite étude d'avocats qui, afin de se faire payer ses honoraires, aurait déduit ceux-ci des sommes recouvrées.

Le délégué du gouvernement s'oppose à la prise en considération de ladite provision au titre des dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 LIR, à défaut de preuve quant à l'origine, au paiement et à la destination des honoraires d'avocats.

Face à ces contestations de la part du représentant étatique, la demanderesse soutient qu'elle aurait eu une créance à l'encontre de son ancien gérant dans le cadre d'un compte courant débiteur important. Ainsi, ladite créance aurait été évaluée aux montants de ... euros au 31 décembre 2002 et de ... euros au 31 décembre 2003. Elle fait ajouter qu'à la suite du changement d'actionnaire en date du 29 octobre 1997, ainsi que du remplacement du gérant en date du 4 novembre 1998, elle aurait tenté de se faire rembourser sa créance, en mandant notamment un cabinet d'avocats à cette fin. Elle se réfère encore à un jugement du tribunal d'arrondissement de Diekirch rendu en date du 10 octobre 2000, dans le cadre des procédures de recouvrement de ladite créance, en soulignant que l'exécution dudit jugement aurait conduit à des voies d'exécution « coûteuses » jusqu'en l'année 2004. Au vu de ces faits, ainsi que de la facture finale du cabinet d'avocats précité d'un montant de ... euros, elle fait soutenir que la provision faite au cours de l'année 2002 d'un montant de ... euros serait parfaitement justifiée et devrait être retenue en tant que dépense d'exploitation.

Au vu des contestations émises par le délégué du gouvernement quant au bien-fondé de la provision d'un montant de ... euros inscrite dans les comptes annuels de la demanderesse pour l'année d'imposition litigieuse, il échet de vérifier si la demanderesse pouvait, pour des motifs valables, effectuer ladite provision. Ainsi, il y a lieu de vérifier à partir des pièces soumises au tribunal si effectivement au cours de l'année litigieuse le cabinet d'avocats auquel la demanderesse a fait référence effectuait des prestations à son profit.

Il ressort du bilan de clôture de la demanderesse au 31 décembre 2002, que Monsieur ... figurait à l'actif dudit bilan avec un compte courant débiteur de ... euros, ladite somme représentant partant une créance que possédait la demanderesse à son égard au plus tard à la date de clôture dudit bilan. Cette somme se retrouve en outre au compte de profits et pertes de la même année 2002 avec la précision que la créance de Monsieur ... a rapporté à la demanderesse au cours de l'année litigieuse des intérêts d'un montant de ... euros, le taux débiteur étant calculé au taux de 5%.

Par ailleurs, il ressort d'un jugement du tribunal de Paix de et à Luxembourg du 26 novembre 2002 que la demanderesse a fait procéder à une saisie sur salaire à l'encontre de Monsieur ..., ledit jugement se référant encore à un jugement prononcé en date du 26 janvier 2001 ayant procédé à la validation d'une saisie-arrêt pratiquée sur le salaire de Monsieur ..., à une ordonnance rendue par le juge de paix de Luxembourg en date du 22 août 2002 autorisant une saisie-arrêt sur l'indemnité de congé parental de Monsieur ..., ainsi qu'à un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 10 octobre 2000, rendu en matière civile, et se trouvant à la base des saisies-arêts sur salaire.

Il ressort encore des pièces du dossier qu'une transaction a été conclue en date des 18 et 24 avril 2003 entre la demanderesse et Monsieur ... par laquelle un arrangement a été trouvé notamment à la suite de la condamnation de Monsieur ... par le jugement précité du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 10 octobre 2000 au paiement d'un montant de- francs en principal avec les intérêts et frais à la partie demanderesse. Ladite transaction a été conclue, d'après le libellé de celle-ci, afin de mettre fin à toutes contestations « *généralement quelconques en rapport avec l'exécution du jugement* » en question. Ladite transaction a été exécutée par Monsieur ... par un virement bancaire fait au profit du mandataire de la partie demanderesse en date du 30 avril 2003.

Enfin, il ressort d'un mémoire de frais et honoraires du 22 avril 2008 couvrant la période de novembre 1998 au 22 avril 2008, établi par un cabinet d'avocats sur base d'une convention d'honoraires du 22 juillet 2002 qu'un montant de ... euros a été facturé à la demanderesse pour les prestations suivantes : « *montants recouverts sur la partie adverse [à savoir les consorts ...] en exécution du jugement du Tribunal d'arrondissement de Diekirch du 10 octobre 2000, intérêts et transaction compris* ».

Au vu de l'ensemble des pièces référencées ci-avant, le tribunal se trouve en possession d'éléments suffisants pour conclure à la réalité des prestations fournies par un cabinet d'avocats notamment au cours de l'année 2002 litigieuse, lesdites prestations étant à situer non pas, comme erronément indiqué par le directeur, en relation avec la cession de l'hôtel-restaurant, mais en relation avec le recouvrement de créances à l'encontre de l'ancien gérant de la demanderesse. Au vu de la considération qu'au cours de l'année d'imposition fiscale litigieuse, les litiges opposant la demanderesse à son ancien gérant étaient toujours en cours, et que d'après les éléments concordants soumis au tribunal, un décompte de frais et honoraires n'avait pas été établi par le cabinet d'avocats, la demanderesse pouvait valablement effectuer une provision d'un montant de ... euros, au vu de ce qu'elle pouvait s'attendre à recevoir tôt ou tard un mémoire de frais et honoraires par son mandataire, ce qui s'est d'ailleurs produit, ledit mémoire d'honoraires établi le 22 avril 2008, tel que relevé ci-avant, dépassant d'ailleurs de loin la provision effectuée

par la demanderesse. Il s'ensuit qu'au vu du bien-fondé de la provision litigieuse, il échet de faire droit au moyen afférent en réformant la décision directoriale sous examen de manière à ce que la somme de ... euros effectuée au titre de la provision pour frais et honoraires d'avocat figure parmi les dépenses d'exploitation de l'année fiscale litigieuse.

Enfin, la demanderesse critique la décision directoriale dans la mesure où elle n'a pas fait droit à sa réclamation visant la déduction au titre des dépenses d'exploitation d'un montant de ... euros correspondant à une somme que l'administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait dû lui rembourser au titre de la TVA relative à l'année 2002, remboursement qui n'aurait toutefois pas été effectué au vu de l'arrêt de son exploitation. Elle fait dans ce contexte état de ce que la créance afférente aurait déjà figuré dans son bilan portant sur l'année d'imposition 2001 et qu'au vu du refus de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines de lui rembourser ladite créance, celle-ci serait devenue irrécouvrable.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement s'oppose à la prise en considération de la somme de ... euros au titre des dépenses d'exploitation, étant donné que, comme l'a relevé à juste titre le représentant étatique, la demanderesse n'a rapporté en aucune mesure une quelconque preuve quant à l'existence de ladite dépense d'exploitation et quant à son caractère déductible. Ce moyen est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la décision directoriale du 1^{er} février 2008 est à réformer en ce sens que la somme de ... euros est à prendre en considération au titre d'une provision pour frais et honoraires d'avocats pour l'année fiscale 2002, de sorte à devoir figurer parmi les dépenses d'exploitation de la demanderesse, les autres moyens et arguments étant rejetés pour ne pas être fondés. Il s'ensuit que le dossier est à retourner au directeur pour exécution.

En ce qui concerne les demandes figurant au dispositif de la requête introductive d'instance et tendant à voir annuler « *tous les bulletins d'imposition visés dans le présent recours* », par réformation de la décision directoriale, il échet de constater, suivant les développements qui précèdent, que le présent recours est exclusivement dirigé contre la décision directoriale précitée du 1^{er} février 2008 et non pas contre les bulletins d'imposition contre lesquels une réclamation avait été soumise au directeur, de sorte que, dans la mesure où le recours n'est pas dirigé contre lesdits bulletins, le tribunal ne saurait accéder à la demande afférente, indépendamment de la question de la recevabilité d'une telle demande au cas où le directeur a statué sur une réclamation dirigée contre lesdits bulletins.

Au vu de l'issue du présent litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les partager par moitié entre la partie demanderesse et l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, réforme la décision directoriale du 1^{er} février 2008 dans la mesure où il y a lieu de prendre en compte la provision de ... euros pour frais et honoraires d'avocats et de l'inclure parmi les dépenses d'exploitation et renvoie le dossier au directeur afin qu'il procède à l'exécution du présent jugement ;

déclare ledit recours en réformation non justifié pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et les partage par moitié entre les deux parties à l'instance.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 25 mars 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 26.03.2010

Le Greffier du Tribunal administratif